

0- 793511

На правах рукописи

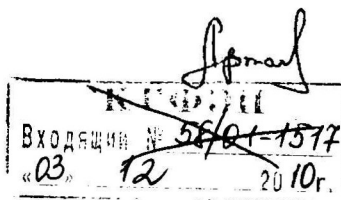
Артамонова Любовь Григорьевна

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДОВ
КОНТРОЛЬНОЙ РАБОТЫ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

08.00.10 - Финансы, денежное обращение и кредит

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Москва 2010



Работа выполнена на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

Научный руководитель	доктор экономических наук, профессор Павлова Лидия Петровна
Официальные оппоненты	доктор экономических наук Горский Игорь Васильевич кандидат экономических наук Лобанов Алексей Владимирович
Ведущая организация	ФГОУ «Всероссийская государственная налоговая Академия Министерства финансов Российской Федерации»

Защита состоится « 16 » декабря 2010г. в 10.00 часов на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций Д 505.001.02 при ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, г. Москва, Ленинградский проспект, д.49 ауд. 406.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу 125993 г. Москва, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 203.

Автореферат разослан « 13 » ноября 2010г. и размещен на официальном сайте ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»: www.fa.ru.

Ученый секретарь совета Д 505.001.02
к.э.н., доцент



Е.Е. Смирнова

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000802268

1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность исследования. Контроль налоговых органов за правильным и своевременным исчислением и уплатой налоговых платежей в бюджет, соблюдением налогоплательщиком платежной дисциплины является необходимым условием функционирования налоговой системы в государстве.

В условиях выхода из финансово-экономического кризиса и необходимости поиска дополнительных источников налоговых поступлений в бюджетную систему наращивание экономического потенциала возможно только при эффективном осуществлении контрольной работы налоговых органов.

О важности и необходимости совершенствования контрольной работы говорится ежегодно в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию РФ, а также в программном документе Правительства РФ «Основные направления налоговой политики РФ на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов».

Законодательством РФ за налоговыми органами закреплены права и обязанности, которые выходят за рамки законодательно закрепленного понятия «налоговый контроль». Среди них: государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, проверка правильности применения контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки, контроль за соблюдением валютного законодательства, проведением лотерей и азартных игр и контроль за производством табачной продукции. Таким образом, налоговый контроль и указанные мероприятия объединяются в более широкое понятие «контрольная работа налоговых органов», которое в настоящее время в науке о налогах не раскрыто.

Установленным законодательством способом организации, проведения и оформления результатов контрольных мероприятий выступают формы контрольной работы, которые достаточно освещены в трудах ученых-экономистов. Вместе с тем, наряду с формами контрольной работы выделяют методы контрольной работы налоговых органов, вопросы повышения эффективности которых в теоретическом и методологическом аспектах экономистами разработаны в меньшей степени.

Предметом научной дискуссии в настоящее время являются вопросы классификации методов контрольной работы, содержательной части понятия «контрольная работа налоговых органов», а также направления дальнейшего совершенствования контрольной работы.



В качестве одной из приоритетных задач ФНС России на 2010 год определено упрощение налоговых процедур, включая взаимодействие с налогоплательщиками, путем развития услуг, оказываемых в электронной форме, к которым относится расширение электронного документооборота и внедрение электронных счетов-фактур.

Совокупность указанных выше нерешенных проблем и определила актуальность диссертационной работы.

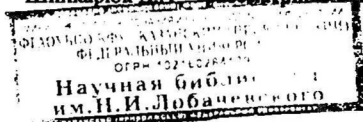
Степень разработанности проблемы. Значительный вклад в разработку теории налогообложения был внесен такими учеными, как Вагнер А., Маршал А., Смит А., Тургенев Н.И. Смежные вопросы, связанные с рассмотрением прав и экономической составляющей целей и задач налогового администрирования и контрольной работы рассматривались в трудах Брызгалина А.В., Грачевой Е.Ю., Соколовой Э.Д., Кучерова И.И., Ногиной О.А. и ряда других ученых.

Вопросы теории налогового администрирования рассматривались в работах Аронова А.В., Гончаренко Л.И., Дадашева А.З., Кашина В.А., Красницкого В.А., Лобанова А.В., Мироновой О.В., Мишустина М.В., Ханафеева Ф.Ф. и др.

Вопросы организации налогового контроля нашли отражение в работах Горского И.В., Кириной Л.С., Павловой Л.П., Панскова В.Г., Перонко И.А., Поролло Е.А., Черника Д.Г., Шаталова С.Д., Юткиной Т.Ф. и др. В диссертационных работах Мороза В.В., Сашичева В.В., Шашковой Т.Н. предложены различные варианты применения отбора налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок, являющегося одним из методов контрольной работы. Каждым вышеназванным автором внесены предложения по совершенствованию этапа подготовки к проведению выездных налоговых проверок, однако единого подхода к проведению данного мероприятия в работах ученых не содержится.

Принципы налогового контроля рассматриваются в работах Брызгалина А.В., Головкина А.Н., Ногиной О.А. и Лобанова А.В. Однако принципы контрольной работы налоговых органов в трудах экономистов практически не выделяются.

Исследованию досудебного урегулирования налоговых споров, являющемуся одним из методов контрольной работы, до последнего времени не уделялось достаточного внимания. В публикациях Берсенёвой Л.П., Гречишкина А.А., Мокрецова М.М., Хавановой И.А., Черника Д.Г., Черника И.Д. и диссертационных работах Матиенко В.И., Пешкова С.С. и Шинкарьук Д.А. рассматриваются



преимущественно правовые составляющие досудебного урегулирования налоговых споров. Так, не проводился анализ оснований для обжалования решений налоговых органов, сумм, удовлетворенных в ходе досудебного разбирательства и эффективности досудебного урегулирования споров.

Завершающим этапом контрольной работы налоговых органов является оценка результатов ее осуществления. Этим вопросам посвящены труды Алехина С.Н., Дадашева А.З., Карташовой Г.Н., Лобанова А.В., Реша К.В., а также диссертации Ефремовой Т.А., Ивановой Е.В., Сибгатуллиной Л.Р. В них предложены различные критерии оценки эффективности работы налоговых органов, которым присущи некоторые недостатки в виде нечетких определений терминов и понятий, недоступности полного объема информации, используемой для расчета выдвигаемых критериев, и недостаточно обоснованного порядка определения весов (нормативов), определяющих их значимость в предлагаемых моделях оценки.

Актуальность и необходимость дальнейшего изучения перечисленных вопросов обусловили выбор цели диссертационной работы и ее задач.

Целью диссертационной работы является решение научной задачи по совершенствованию методов контрольной работы налоговых органов РФ.

Для достижения цели в работе были поставлены следующие задачи:

- проанализировать формы и методы контрольной работы, уточнить классификацию методов контрольной работы, а также дополнить принципы контрольной работы налоговых органов;
- предложить направления совершенствования важнейших методов контрольной работы, применяемых в рамках камеральных налоговых проверок;
- уточнить методы контрольной работы, применяемые при планировании выездных налоговых проверок налогоплательщиков;
- скорректировать досудебное урегулирование налоговых споров, являющееся одним из методов контрольной работы налоговых органов;
- разработать предложения по повышению эффективности контрольной работы налоговых органов за счет введения электронного документооборота счетов-фактур и оценки эффективности контрольной работы налоговых органов.

Предметом исследования являются формы и методы контрольной работы налоговых органов.

Объектом исследования является контрольная работа налоговых органов РФ, а также некоторых зарубежных стран.

Методологическая основа исследования. При подготовке диссертационной работы применены общенаучные методы познания, такие как анализ и синтез. В процессе обработки информации использовались методы группировки, сравнения, табличного представления данных, а также статистический, абстрактно-логический, графический и экономико-математический методы исследования.

Теоретическую базу диссертации составили монографии ученых в области налогообложения, исследовавших направления развития контрольной работы налоговых органов РФ, учебные пособия, материалы научно-практических конференций, диссертации по исследуемой проблематике, публикации в периодических изданиях, статистические данные, официальные отчеты о результатах работы налоговых органов.

Информационной базой исследования являются законодательные акты РФ, субъектов РФ, регламентирующие финансово-экономические и налоговые отношения, инструктивные материалы по вопросам налогообложения и налогового администрирования, а также официальные статистические материалы Федеральной службы государственной статистики, Минфина России, Федеральной налоговой службы, Управления ФНС России по г. Москве, Высшего арбитражного суда РФ, арбитражных судов субъектов РФ.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с Паспортом специальностей ВАК (специальность 08.00.10 – Финансы, денежное обращение и кредит).

Научная новизна результатов исследования состоит в разработке комплекса теоретико-методических положений по совершенствованию методов контрольной работы налоговых органов РФ.

На защиту выносятся следующие основные положения:

1. Предложено ввести в научный оборот термин «контрольная работа налоговых органов», который по своему содержанию шире понятия «налоговый контроль» и включает не только постановку налогоплательщиков на налоговый учет и осуществление налоговых проверок, но и государственную регистрацию организаций и физических лиц, контроль за правильностью применения ККТ и полнотой учета

выручки, контроль за соблюдением валютного законодательства, контроль за проведением лотерей, азартных игр и контроль за производством табачной продукции.

2. Уточнена классификация методов контрольной работы налоговых органов и предложен дополнительный критерий классификации – форма организации контрольной работы (постановка налогоплательщиков на учет, проведение налоговых проверок, контроль за исполнением обязанности по уплате налогов, контроль за правильностью применения ККТ и полнотой учета выручки и др.) Данное уточнение позволяет структурировать методы контрольной работы, которые фактически применяются в практической деятельности налоговых органов, но не нашли свое отражение в теории.

3. Принципы контрольной работы налоговых органов дополнены новым принципом информационного сопровождения. Соблюдение данного принципа способствует более широкому внедрению центров обработки данных (ЦОДов) в практику работы налоговых органов, а также повышению качества и расширению электронного документооборота между налоговыми органами и налогоплательщиками, а также между налоговыми и другими государственными органами.

4. Уточнены методы контрольной работы, применяемые при планировании выездных налоговых проверок, а именно: отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок. В качестве дополнительных критериев отбора предложены:

- 1) значительное превышение суммы займов и кредитов над суммой выручки;
- 2) значительное превышение суммы дебиторской задолженности над суммой выручки;
- 3) превышение суммарного дохода физических лиц по организации над суммой выплат и вознаграждений физическим лицам.

Критерий «налоговая нагрузка ниже средней по отрасли» предложено применять только при росте выручки организации. Данное уточнение позволяет сократить количество налогоплательщиков, попавших в диапазон отбора для выездных проверок.

5. Разработан алгоритм применения отбора налогоплательщиков, в отношении которых планируется проведение выездных налоговых проверок, основанный на решении задачи многокритериальной оптимизации. В его основу положено анкетирование ведущих экспертов отделов выездных проверок ИФНС г. Москвы о ранжировании каждого из критериев отбора. Вес каждого критерия был определен путем перевода качественных характеристик оценки критериев в количественные.

6. Расширена система оценки эффективности контрольной работы налоговых органов тремя дополнительными критериями, позволяющими обеспечить более эффективный расчет оценки результатов контрольной работы налоговых органов, а именно: 1) доля налогоплательщиков, пользующихся системой Информационного обслуживания налогоплательщиков в режиме «on-line»; 2) удельный вес сумм, удовлетворенных в арбитражном суде, в суммах требований, удовлетворенных в досудебном порядке.

Практическая значимость исследования заключается в том, что выводы, предложения и рекомендации могут быть использованы государственными органами при совершенствовании методов контрольной работы налоговых органов РФ.

Практическую значимость имеют следующие конкретные предложения:

- предложения по совершенствованию электронного документооборота налоговой отчетности, являющегося важнейшим методом, применяемым в рамках камеральных налоговых проверок. Реализация этих предложений позволяет действующему порядку электронного документооборота без спецоператора связи по схеме ГНИВЦ Прием-Регион придать статус легитимного, поскольку в отношении указанного порядка электронного документооборота утвержден лишь План мероприятий по вводу ПК «ГНИВЦ Прием-Регион» в промышленную эксплуатацию¹.

- предложения о внесении поправок в НК РФ, направленных на совершенствование порядка досудебного урегулирования налоговых споров, как одного из методов контрольной работы налоговых органов, применяемого в рамках камеральных и выездных налоговых проверок. Поправки в статьи 139, 140 НК РФ содержат положения о праве лица, подавшего жалобу, заявлять ходатайство об участии в рассмотрении жалобы, а также перечень случаев, в которых жалоба может быть оставлена без рассмотрения;

- предложения, обязывающие региональные отделения, филиалы отделений ФСС России ежеквартально предоставлять инспекциям ФНС России данные о среднесписочной численности работающих и данные, составляющие базу для начисления страховых взносов, из отчета формы 4-ФСС РФ, позволят восполнить информацию для расчета критерия «заработная плата ниже средней по отрасли»,

¹ Утвержден Приказом ФНС России от 4 апреля 2007 года № ММ-3-25/194@

используемого при применении методов отбора налогоплательщиков для планирования выездных налоговых проверок;

- предложения о применении уточненных методов, используемых при планировании выездных налоговых проверок, позволяют сократить количество налогоплательщиков, попавших в диапазон отбора для выездных налоговых проверок;

- рекомендованный алгоритм применения критериев оценки эффективности работы налоговых органов, в основу которого положена сравнительная рейтинговая оценка, позволяет проводить комплексные исследования совокупности показателей, отражающих все аспекты контрольной работы налоговых органов и тем самым оценивать эффективность методов контрольной работы налоговых органов;

- предложения по совершенствованию электронного документооборота счетов-фактур, предполагающие внесение поправок в Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж. Указанные предложения позволят ФНС России повысить эффективность контрольной работы за счет перехода к автоматизированной обработке всех документов, истребованных в ходе контрольной работы, путем перевода их в электронный вид.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования были доложены на XII Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы экономических наук», проходившей 13 апреля 2010г. в Новосибирске; на VII Международной научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов «Молодежь и экономика», проходившей 22 апреля 2010г. в г. Ярославле и на Научно-практической конференции «Экономика, социология, право: новые вызовы и перспективы», проходившей 10-15 мая 2010г. в г. Москве.

Диссертационная работа связана с исследованиями, проведенными в ФГОБУ ВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в рамках комплексной темы «Пути развития финансово-экономического сектора России», по кафедральной подтеме «Развитие налоговой системы России в условиях формирования национальной инновационной экономики».

Основные положения и результаты исследования были включены в три отчета о проведении научно-исследовательских работ и об оказании консультационных услуг, подготовленных ЗАО «ОВИОНТ ИНФОРМ»: «Разработка процедур и регламентов информационного взаимодействия Счетной палаты Российской Федерации и

федеральных министерств, служб, агентств на примере взаимодействия ФНС России с Казначейством России», (шифр НИР 2.2.4); «Разработка методики автоматизированного сбора информации для анализа налоговых поступлений в бюджет города Москвы на основе информационного взаимодействия АИС «Налог-2 Москва» и АИС «Управление бюджетным процессом»; «Разработка модели системы мониторинга обслуживания налогоплательщиков в наиболее крупных инспекциях».

Предложенная в диссертационной работе методика расчета и определения весов критериев, применяемых при отборе налогоплательщиков, включаемых в план проведения выездных налоговых проверок, используются в практической работе ИФНС России № 13 по г. Москве и ИФНС России № 25 по г. Москве, а также была положена в основу технического задания на разработку модуля «Оценка рисков» программы «Баланс-2: Анализ», разработанной ЗАО «ОВИОНТ ИНФОРМ».

Основные положения диссертационной работы используются в преподавании дисциплин «Налоговое администрирование» и «Организация и методика проведения налоговых проверок» на кафедре «Налоги и налогообложение» ФГОБУВПО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации».

Использование результатов подтверждено соответствующими справками.

Публикации. Основные положения диссертации отражены в 11 публикациях общим объемом 5,90 п.л. (авторский объем - 5,49 п.л.), в том числе три статьи объемом 1,96 п.л. (авторский объем 1,76 п.л.) опубликованы в журналах, определенных ВАК.

Структура и содержание работы обусловлены целью, задачами и логикой проведенного исследования. Работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 283 наименования, и приложений. Работа изложена на 196 страницах основного текста и содержит 20 таблиц и 21 рисунок. Структура работы представлена в таблице 1.

Таблица 1

СТРУКТУРА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Наименование глав	Наименование параграфов	Таблиц	Рисунков	Приложений
Введение				
Глава 1. Теоретические подходы к организации контрольной работы налоговых органов Российской Федерации	1.1 Контрольная работа и ее место в налоговой системе		1	
	1.2 Анализ форм и методов контрольной работы налоговых органов		2	1
	1.3 Принципы контрольной работы налоговых органов			
Глава 2. Современные методы контрольной работы налоговых органов	2.1 Электронный документооборот и его влияние на эффективность контрольной работы налоговых органов	3	4	2
	2.2 Методы, применяемые при планировании выездных налоговых проверок налогоплательщиков	8	1	4
	2.3 Досудебное обжалование решений налоговых органов как метод контрольной работы налоговых органов		5	1
Глава 3. Повышение эффективности контрольной работы налоговых органов за счет совершенствования применяемых методов	3.1 Зарубежный опыт ведения контрольной работы налоговых органов, возможности его использования в Российской Федерации			1
	3.2 Электронный документооборот счетов-фактур как фактор повышения эффективности контрольной работы по налоговому администрированию НДС		2	
	3.3 Оценка эффективности методов контрольной работы налоговых органов, ее теоретическая и практическая значимость	5		2
Заключение				
Список литературы				
Приложения		4	7	11

2. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

В соответствии с целью и задачами в диссертационной работе исследованы три группы проблем.

Первая группа проблем связана с уточнением теоретических основ контрольной работы налоговых органов, ее элементов: объектов, субъектов форм и методов, а также принципов контрольной работы.

В работе исследованы подходы различных авторов к определениям, отражающим сущность категории контрольной работы, а именно: «налоговый контроль», «налоговое администрирование» и «контрольная работа налоговых органов». Среди научных мнений, отражающих взаимосвязь указанных понятий, можно выделить позицию

Панскова В.Г., отождествляющего налоговое администрирование с налоговым контролем. Князева О.В., Пономарева Н.В. и Пепеляев С.Г. под налоговым администрированием понимают управление налогообложением. Налоговое администрирование приравнивается к правовому регулированию взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами в позициях Аронова А.В., Кашина В.А., Кузнецова В.П. В работах Дадашева А.З., Лобанова А.В., Кузнецова А.П. налоговое администрирование практически приравнивается к понятию контроль налоговых органов. В работе Гончаренко Л.И. налоговое администрирование представлено как деятельность налоговых органов, направленная на соблюдение налогового законодательства.

Мнения ученых-экономистов преимущественно сходятся в том, что «налоговое администрирование» является более широким понятием нежели «налоговый контроль» за счет мероприятий организационного и управленческого характера, осуществляемых налоговыми органами, как то: порядок установления, изменения, отмены уплаты налогов, учет налоговых платежей, их планирование и прогнозирование, применение мер по обеспечению исполнения обязательств, взыскание налогов и другие.

Однако в определениях понятий, характеризующих мероприятия в сфере налогового контроля, вышеуказанных авторов не учитывается то, что налоговые органы помимо полномочий, установленных НК РФ, наделены и другими правами и обязанностями по осуществлению контрольных мероприятий. К такой деятельности, помимо налогового контроля, относятся государственная регистрация юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, контроль за соблюдением законодательства РФ о применении контрольно-кассовой техники и полноты учета выручки, контроль за соблюдением валютного законодательства, за проведением лотерей и азартных игр и контроль за производством табачной продукции посредством выдачи специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории РФ.

Учитывая вышесказанное, в работе предложено дополнить определение «налогового администрирования», результатом чего стало уточнение комплексного понятия – контрольная работа налоговых органов, под которым понимается контрольная деятельность уполномоченных лиц налоговых органов в рамках полномочий, установленных налоговым, гражданским и административным законодательством. Результаты предложенного подхода отражены на рисунке 1.

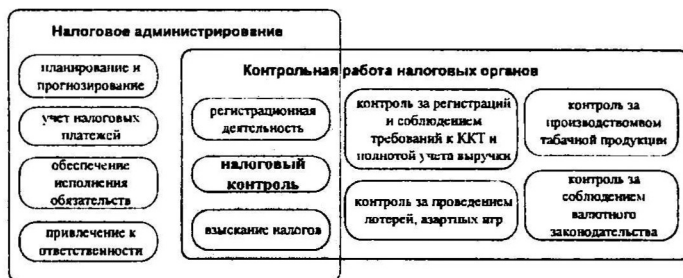


Рис. 1. Соотношение форм налогового администрирования и контрольной работы налоговых органов

Принятие первой части НК РФ и всех последующих к ней поправок окончательно не решило проблему разграничения форм и методов контрольной работы в законодательстве. В том числе и по указанной причине дискуссии по вопросу определения понятия и состава форм и методов контрольной работы ведутся активнее, чем споры о сущности категории «контроль».

В работе исследованы подходы различных авторов к разграничению понятий «форма контроля» и «метод контроля». Среди основных научных точек зрения можно выделить позицию Брызгалова А.В., Зрелова А.П., Кучерова И.И., Лобанова А.В., Панскова В.Г., Ногоиной О.А. Однако в работах указанных авторов нет единства трактовки указанных понятий, устоявшейся классификации форм и методов контрольной работы. Отсутствие единства в определениях ведет к смешению понятий, подмене одних – другими, и в результате – неадекватному использованию в научной литературе.

В диссертационной работе под формой контрольной работы понимается установленный законодательством способ организации, проведения и оформления результатов мероприятий контрольной работы налоговых органов, осуществляемых налоговыми органами в рамках их полномочий. Вместе с тем, под методом налогового контроля понимается совокупность приемов, применяемых налоговыми органами для установления факта исполнения налогоплательщиками налоговых и иных обязательств, установленных гражданским и административным законодательством, контроль за исполнением которых возложен на налоговые органы. Учитывая, что методы налогового контроля не являются самостоятельными мероприятиями, в работе доказывается взаимная зависимость применения методов контроля от форм их

осуществления. Основываясь на этом, в работе предложена классификация методов контрольной работы в зависимости от форм их осуществления. Основным отличием предложенной классификации является объединение большего количества контрольных мероприятий под одним классификационным признаком – формой контрольной работы.

Качество применения метода проверяется практикой, решением реальных задач - то есть поиском принципов достижения реализуемых целей. По этой причине контрольная работа налоговых органов должна осуществляться на основе единых установленных правил – принципов контрольной работы. В работах Брызгалина А.В., Головкина А.Н., Ногоиной О.А. рассматривались принципы налогового контроля и преимущественно с правовой точки зрения. В диссертационной работе Лобанова А.В. проведена систематизация принципов налогового контроля с учетом содержания сущности налогов. Однако принципы контрольной работы в трудах экономистов практически не выделены.

Основываясь на том, что налоговый контроль является одним из важнейших элементов контрольной работы налоговых органов, а также учитывая, что субъекты налогового контроля и субъекты контрольной работы в лице контролирующих органов, а также объекты контрольной работы и объекты налогового контроля, под которыми понимаются отношения, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, совпадают, в работе доказано, что принципы налогового контроля применимы и к контрольной работе налоговых органов.

В диссертационной работе разделяются позиции ученых относительно состава наиболее устоявшихся принципов налогового контроля, как то: принцип законности; принцип объективности; принцип единства налогового контроля; принцип гласности; принцип соблюдения налоговой тайны; принцип недопустимости причинения вреда и вмешательства; принцип эффективности.

Однако практическая сторона осуществления контрольной работы, а также имеющаяся нормативная база, регулирующая положения электронного документооборота позволяют дополнить устоявшиеся принципы контрольной работы новым – принципом информационного сопровождения, без которого эффективное осуществление контрольной работы в современных условиях ставится под сомнение.

Содержание принципа раскрывается в таких направлениях развития информационного сопровождения, как централизация обработки данных за счет

создания центров обработки данных; расширение электронного документооборота; применение интернет – сервисов. Адекватное применение указанных направлений и их использование в качестве одного из резервов повышения эффективности методов контрольной работы свидетельствует о том, что принцип информационного сопровождения устоялся в практической деятельности налоговых органов, что может способствовать его закреплению в теоретических положениях о контрольной работе.

Схематично содержание понятия «контрольная работа налоговых органов» изображено на рисунке 2.



Рис. 2. Содержание понятия «контрольная работа налоговых органов»

Вторая группа проблем, рассматриваемых в диссертации, обусловлена необходимостью углубленного исследования наиболее актуальных, требующих анализа методов контрольной работы, совершенствование которых позволит улучшить организацию контрольной работы налоговых органов.

Согласно классификации методов контрольной работы, приведенной в диссертационной работе, было выделено почти 40 методов контрольной работы, сгруппированных по формам ее осуществления. Так, методами контрольной работы, осуществляемыми в рамках государственной регистрации организаций и физических лиц, является внесение в государственные реестры сведений о создании, реорганизации, ликвидации юридических лиц; о приобретении и прекращении физическими лицами статуса индивидуального предпринимателя.

Методами, применяемыми в рамках камеральных и выездных налоговых проверок, является получение объяснений от налогоплательщиков, проверка данных учета и отчетности, истребование документов (информации), участие свидетеля, экспертиза, привлечение специалиста, досудебное обжалование решений, вынесенных по итогам налоговых проверок и др.

Специфическими методами камеральных проверок являются методы, связанные с вводом данных отчетности в информационную систему, сверка списка налогоплательщиков с данными о фактически представленной отчетности и приостановление операций по счетам налогоплательщика в банке.

Методами выездных проверок является отбор налогоплательщиков для проведения выездных проверок, предпроверочный анализ, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, выемка документов и предметов и инвентаризация имущества налогоплательщика и др.

Методами контрольной работы, применяемыми при контроле за соблюдением требований к ККТ относятся проверка соблюдения законно установленных требований к ККТ, проверка полноты учета выручки, проверка документов, связанных с применением ККТ и получение объяснения, справок и сведений по вопросам, возникающим при проведении проверок.

Поскольку часть методов контрольной работы не является дискуссионными, то в диссертационной работе были рассмотрены самые актуальные методы, действительно требующие совершенствования. Так, ввод данных налоговой и бухгалтерской отчетности в информационную систему налоговых органов объединяет в себе ряд важнейших методов контрольной работы, применяемых в рамках камеральных налоговых проверок: контроль легитимности и своевременности представленных сведений (в случае обработки электронных документов – форматно-логический контроль, проверка электронно-цифровой подписи (далее – ЭЦП)) и контроль правильности исчисления налога, выявление расхождений. Статистика способов представления отчетности в налоговые органы г.Москвы свидетельствует о трехкратном росте количества документов, представляемых в налоговые органы на магнитном носителе за 2007-2009 годы при практически неизменном количестве документов, представляемых в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (далее – ТКС).

Негативным является тот факт, что количество документов, представляемых на бумажном носителе, влечет значительную нагрузку на налоговых инспекторов по ручному вводу отчетности. Так из 6,81 млн. бумажных документов, поступивших в 2009г. в налоговые органы г. Москвы, в среднем более 27 тыс. документов ежедневно должны вводиться в информационную базу в течение 249 рабочих дней.

Анализ двух существующих на сегодняшний день способов сдачи отчетности по ТКС, а именно: через специализированных операторов связи и без использования их услуг (по схеме «ГНИВЦ Прием-Регион»), позволил сделать вывод о существенном влиянии системы электронного документооборота на результативность проведения камеральных налоговых проверок и на последующие аналитические мероприятия. Критерием эффективности электронного способа сдачи отчетности является его оперативность, заключающаяся в автоматической регистрации отчетности и начислении ее показателей в лицевые счета, что способствует быстрому выявлению недонимщиков и налогоплательщиков, не представивших отчетность; в том, что камеральная проверка приобретает черты текущего контроля, и решает задачу предотвращения правонарушений.

В работе обращается внимание на то, что электронный документооборот по схеме ГПР не является полностью легитимным способом представления отчетности, поскольку Приказом ФНС России от 4 апреля 2007 года №ММ-3-25/194@ утвержден лишь План мероприятий по вводу ПК «ГНИВЦ Прием-Регион» в промышленную эксплуатацию. Данное несоответствие предлагается устранить посредством внесения соответствующих изменений в Методические рекомендации по организации электронного документооборота при представлении налоговых деклараций в электронном виде², поскольку порядок действий налогоплательщиков и налоговых органов при отправке отчетности с использованием услуг спецоператора связи и по схеме ГПР практически совпадают, равно как и состав электронных документов, которыми стороны обмениваются в процессе электронного документооборота.

В целях совершенствования такого метода, как отбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок, была рассмотрена Концепция системы планирования выездных налоговых проверок³ (далее – Концепция), в которой впервые

² утв. Приказом ФНС России от 2 ноября 2009 года № ММ-7-6/534

³ утв. Приказом ФНС России от 30 мая 2007 года №ММ-3-06/333@ (ред. от 22.09.2010)

раскрыт подход к построению системы отбора объектов для проведения выездных проверок и указаны конкретные критерии оценки риска ее проведения.

В диссертационной работе критерии отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, описанные в Концепции, были классифицированы по двум признакам: 1) в зависимости от проверяемого налога и 2) в зависимости от источника информации, используемого для расчета критерия (формализованные критерии, рассчитываемые на основе форм отчетности и неформализованные, определяемые из информационных ресурсов налоговых органов).

Для формализованных критериев, содержащихся в Концепции, была предложена методика их расчета. При планировании выездных проверок применение критериев приводит к тому, что количество налогоплательщиков превышает возможности налоговых органов провести выездные налоговые проверки у всех отобранных кандидатов. Так, за 2008г. применение критериев подразумевает, что почти 70% налогоплательщиков, отобранных для проведения выездных проверок, должны были быть организациями оптово-розничной торговли. В этой связи для построения модели отбора налогоплательщиков в работе предложено список из шести формализованных критериев Концепции, дополнить тремя дополнительными критериями, а «налоговую нагрузку» предлагается сравнивать не только со среднеотраслевым показателем, но и учитывать наличие динамики показателя выручки налогоплательщика. Этими критериями являются:

1. Значительное превышение суммы займов и кредитов над суммой выручки;
2. Значительное превышение суммы дебиторской задолженности над суммой выручки;
3. Превышение суммарного дохода физических лиц по организации над суммой выплат и вознаграждений физическим лицам;
4. Наличие роста выручки налогоплательщика при налоговой нагрузке ниже средней по отрасли.

Поскольку Концепция не содержит алгоритма отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок, в диссертационной работе предложено применить методы, используемые в теории принятия решений, а именно: метод построения матрицы парных сравнений и метод свертки.

Для построения матрицы парных сравнений проводилось анкетирование экспертов, в качестве которых выступили сотрудники отделов выездных проверок ИФНС № 13 г. Москвы и ИФНС № 25 г. Москвы. Путем попарного сравнения каждого из 9 критериев, заполнялась матрица, в которой каждый элемент показывал, во сколько раз один критерий предпочтительнее другого критерия из списка. Расчет матрицы парных сравнений был проведен средствами программы MathCAD и заключался в решении 4-х систем (по числу экспертов) линейных алгебраических уравнений с постоянными коэффициентами, каждая относительно 9-ти неизвестных (по числу критериев отбора K_1, K_2, \dots, K_9). Корнями этих систем уравнений явились значения 9-ти критериев каждого эксперта. Средние арифметические значения каждого из этих 9-ти критериев представлены в таблице 2.

Таблица 2. Результирующая таблица нормированных значений (весов) критериев отбора

наименование критерия	K_1	K_2	K_3	K_4	K_5	K_6	K_7	K_8	K_9
нормативное значение (вес) критерия	0,1958	0,1254	0,1084	0,0948	0,0983	0,1012	0,0914	0,0714	0,1133

Основным преимуществом предложенной методики является ее универсальность, заключающаяся в способе определения весов критериев, зависящих только от результатов анкетирования экспертов. Важно, что при любых изменениях законодательства или изменении состава или порядка расчета критериев, может быть произведен перерасчет весов для измененных критериев, а современные программные средства позволят быстро рассчитать вес каждого критерия.

В связи с отменой с 2010г. единого социального налога (далее – ЕСН) налоговые органы утратили источник получения сведений о средней заработной плате работников налогоплательщиков в агрегированном виде (как это было в декларациях и авансовых расчетах по ЕСН). Форма 2-НДФЛ, являющаяся персонифицированным документом, хранящимся в базах данных Межрегиональной инспекции ФНС России по Централизованной обработке данных (МРИ по ЦОД), как в виде файлов, так и в виде сканированных копий документов, содержит суммы, выплаченные каждому наемному работнику налогоплательщика. По этим причинам для определения средней заработной платы у каждого конкретного налогоплательщика использовалась отчетность по ЕСН. Необходимость регулярного направления запросов информации в МРИ по ЦОД, а также обработки файлов с данными, количество которых равно количеству сотрудников

налогоплательщика, и невозможность программной обработки сканированных копий документов делают форму 2-НДФЛ неудобным источником для получения агрегированных сведений о суммах средней заработной платы в организации. В связи с этим в качестве источника регулярного мониторинга средней заработной платы предложено использовать форму 4-ФСС⁴.

Для этого в диссертационной работе предлагается внести в пункт 3.1 Соглашения МНС РФ № БГ-16-05/113, ФСС РФ № 02-08/06-1907П от 19.08.2003, поправку, обязывающую региональные отделения, филиалы отделений ФСС России представлять территориальным органам ФНС России *данные о среднестатистической численности работающих из раздела I и данные из таблицы 3 раздела I* отчета формы 4-ФСС РФ ежеквартально, в 15-дневный срок после обработки данных, что позволит налоговым органам в условиях отмены ЕСН восполнить информационную базу для анализа и выявления потенциальных доходов, являющихся объектом налогообложения НДФЛ.

Следующим методом контрольной работы налоговых органов, в отношении которого в диссертационной работе были сформулированы направления совершенствования, является досудебное урегулирование налоговых споров. Выбор этого метода обусловлен, в том числе, изменениями законодательства, регулирующими новый порядок обжалования решений налоговых органов, вынесенных по результатам камеральных и выездных налоговых проверок, вступившими в силу с 01.01.2009г.

Введение обязательного досудебного урегулирования налоговых споров стимулировало налогоплательщиков чаще прибегать к разрешению споров на более ранней стадии рассмотрения разногласий – при рассмотрении материалов налоговой проверки. Так, по итогам 2009 года количество оспоренных актов налоговых органов выросло в 1,5 раза, а суммы оспариваемых требований в возражениях по актам — в 1,3 раза⁵. Однако этот метод контрольной работы является низкокэффективным, о чем свидетельствует показатель сумм удовлетворенных требований налогоплательщиков г. Москвы, который за 2007-2009 гг., составил 10-13%, что в 6 раз ниже, чем при удовлетворении требований налогоплательщиков в Арбитражном суде г. Москвы⁶.

⁴ Расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам на обязательное социальное страхование, утв. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 12.11.09 №894н; Форма 4-ФСС, утв. Приказом Минздравсоцразвития РФ от 06.11.2009 N 871н

⁵Источник: «Сведения о результатах работы по урегулированию споров в досудебном порядке в налоговых органах г. Москвы» за 2007-2009 гг.

⁶ Источник: Отчет о работе Арбитражного суда г. Москвы за 2006 - 2009 гг.

Несовершенство данного метода контрольной работы, заключается как в слабой нормативно-правовой регламентации, так и в отсутствии доступной информации организационного характера. В этой связи были предложены два направления совершенствования процесса досудебного урегулирования налоговых споров: законодательное и информационное. В рамках первого направления предложено внести изменения в ст. 139, 140 НК РФ, о закреплении права лица, подавшего жалобу в вышестоящий налоговый орган заявить ходатайство об участии в рассмотрении жалобы, а также закреплении случаев оставления жалобы без рассмотрения.

В рамках второго, информационного, направления предлагается ФНС России и каждому Управлению ФНС России размещать на официальных Интернет-сайтах сведения о результатах своей работы по досудебному урегулированию споров, а также о порядке обращений, формах жалоб и прочих необходимых сведений.

Третья группа проблем связана с разработкой направлений совершенствования контрольной работы налоговых органов.

В качестве одного из этих направлений предлагается повсеместное распространение юридически значимого электронного документооборота (далее – ЮЗДО) не только на процессы межведомственного обмена документами, но и на процессы взаимодействия налогоплательщиков и налоговых органов. Например, выставление требований об уплате налогов, проведение автоматизированной сверки расчетов, предоставления информации об открытии и/или закрытии счетов налогоплательщика в банках и истребование документов, подтверждающих основания применения льгот и др. Изучение многолетнего опыта стран Европейского союза по использованию электронных бухгалтерских документов позволило сделать вывод о том, что их использование ведет к существенному снижению расходов. По оценкам европейской Ассоциации финансовых директоров корпораций, расходы только на обработку бумажных счетов-фактур могут быть снижены за счет их электронной обработки до 80%, что позволяет экономить странам Европейского союза около 250 млрд. евро в год⁷.

Рассматривая положительный опыт скандинавских стран (Швеция, Дания, Норвегия), предписывающих осуществление взаимодействия хозяйствующих субъектов с государством только средствами ЮЗДО, в качестве следующего направления следует

⁷ Communiqué following a meeting between EACT and EPC – URL: <http://www.eact.eu/content/view/full/106/45/>

рассматривать нормативно-правовую поддержку методам контрольной работы налоговых органов. Для этого в статье 169 НК РФ, в которую после принятия Федерального закона от 27.07.2010 № 229-ФЗ, внесены изменения, позволяющие налогоплательщикам выставлять и получать счета-фактуры в электронном виде, предлагается закрепить критерии обязательности представления в налоговые органы счетов-фактур в электронном виде (например, годовой объем выручки налогоплательщика, количество выставленных счетов-фактур за год, количество поставщиков и т.д.).

Также в работе предлагается для разрешения нормативного аспекта трудностей введения электронных счетов-фактур включить в Постановление Правительства РФ от 2 декабря 2000 №914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» положения о том, что *покупатели и поставщики товаров (выполненных работ, оказанных услуг), имущественных прав имеют право на электронный документооборот счетами-фактурами.*

Следующим направлением совершенствования контрольной работы налоговых органов является разработка организационно-технических условий функционирования ЮЗДО. Они предполагают, что для обеспечения возможности налогоплательщикам участвовать в электронном документообороте должна быть создана сеть операторов электронного документооборота (далее – СОЭД). Создание СОЭД позволит хозяйствующим субъектам, получающим услугу представления налоговой отчетности у разных специализированных операторов связи, обмениваться электронными документами между собой. При этом в электронном документообороте хозяйствующих субъектов с налоговым органом гарантом ЮЗДО должна служить созданная сеть доверенных УЦ ФНС России.

Обозначенные изменения повлекут за собой совершенствование методов контрольной работы, применяемых при осуществлении камеральных и выездных налоговых проверок.

С учетом того, что совершенствование любого процесса невозможно без оценки его эффективности, в диссертационной работе были проанализированы существующие методики оценки работы налоговых органов. Несмотря на существование более 150 различных показателей, характеризующих работу налоговых органов, а также по

причине отсутствия единого подхода к оценке результативности налогового контроля вопрос о том, как и с помощью каких критериев следует оценивать работу налоговых органов, по-прежнему остается дискуссионным.

По итогам анализа наиболее известных методик оценки эффективности контрольной работы налоговых органов, сформулированных Щербининым А.Т., Дадашевым А.З. и Лобановым А.В., Карташовой Г.Н., Решем В.К. и Алехиным С.Н., а также Черником Д.Г. были сделаны выводы о преимуществах и недостатках каждой методики. Анализ перечня критериев оценки работы ФНС России, утвержденный Правительством РФ, позволил внести ряд предложений, направленных на совершенствование методики оценки.

1. Доля налогоплательщиков, узнающих о состоянии своих расчетов с бюджетом через сеть Интернет в режиме «on line».

2. Доля сумм, удовлетворенных в арбитражном суде, в суммах требований удовлетворенных в досудебном порядке.

Критерии оценки работы налоговых органов, одобренные на заседании Правительства РФ 21 июня 2007г., их нормативы и плановые значения на 2007г. были опубликованы в печатных СМИ, на информационных и аналитических порталах в сети Интернет, но не были размещены на официальном сайте ФНС России. В течение трех последующих лет отчеты о результатах работы, о достижении плановых показателей ФНС России и ее структурных подразделений также не размещались в открытых источниках информации. Поэтому с целью соблюдения принципа гласности контрольной работы предложено состав обязанностей налоговых органов, предусмотренный п.1 ст. 32 НК РФ, пополнить обязанностью по ежегодному размещению в открытых источниках информации сведения о результатах оценки эффективности работы ФНС России и Управлений ФНС России по субъектам РФ.

Помимо предложений по совершенствованию состава критериев для оценки работы Инспекций ФНС России и Управлений ФНС России по субъектам РФ предложено в качестве алгоритма применения критериев использовать сравнительную рейтинговую оценку, применение которой позволяет сформировать список налоговых органов в порядке убывания их рейтинга – эффективности осуществляемой ими работы. Преимущество подобного подхода, заключается в комплексном исследовании, то есть одновременном и согласованном изучении совокупности показателей, отражающих

многие аспекты работы налоговых органов, и в возможности формулирования обобщающих выводов.

Данная система позволяет объективно, по единой стандартизированной форме, производить оценку работы всех звеньев структуры налоговых органов, выявлять имеющиеся в работе пробелы, находить наиболее эффективные пути их устранения, ретранслировать лучшие методы работы по всей налоговой системе. Рейтинговая система преследует цель объективного анализа работы налоговых структур.

Основные положения диссертации нашли отражение в следующих публикациях автора:

1. Артамонова Л.Г. Транспортный налог, в городе Москве: расчет налоговой базы и оценка собираемости [Текст]/Артамонов Г.Ф., Артамонова Л.Г. // Финансы* – М., 2006. - №5. С. 40-45. (0,75/0,55 п.л.).
2. Артамонова Л.Г. Электронная налоговая и бухгалтерская отчетность, как механизм совершенствования налогового администрирования [Текст]/Артамонова Л.Г., Виноградов В.И. // Финансовый вестник – М., 2006. - №17. – С. 8-18. (0,88/0,6 п.л.).
3. Артамонова Л.Г. Налоговое администрирование в Москве [Текст]/Артамонова Л.Г.// Финансы* – М., 2007. - №9. С. 29-32. (0,34 п.л.).
4. Артамонова Л.Г. Важнейшие элементы налогового планирования, влияющие на формирование доходов бюджета г.Москвы [Текст] / Артамонова Л.Г.// Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов каф. "Налоги и налогообложение" ФГОУ ВПО "Финансовая акад. при Правит. РФ", Вып.5.— М.: Финакадемия, 2007. - С.104-113. (0,44 п.л.).
5. Артамонова Л.Г. Выездные налоговые проверки в системе налогового контроля [Текст]/Артамонова Л.Г.// Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов каф. "Налоги и налогообложение" ФГОУ ВПО "Финансовая акад. при Правит. РФ", Вып.6. — М.: Финакадемия, 2008 – С. 27-34 (0,47 п.л.).
6. Артамонова Л.Г. Повышение эффективности деятельности налоговых органов как фактор внедрения информационных технологий. Передача отчетности по телекоммуникационным каналам связи. Особенности, история и перспективы [Текст]/Артамонова Л.Г.// Вопросы теории и практики налогообложения: сборник научных статей преподавателей и аспирантов каф. "Налоги и налогообложение" ФГОУ

ВПО "Финансовая акад. при Правит. РФ", Вып.7. — М.: Цифровичок. 2009. — С. 16-26 (0,93 п.л.).

7. Артамонова Л.Г. Досудебное урегулирование налоговых споров и оценка эффективности работы налоговых органов [Текст]/Артамонова Л.Г. // Налоговая политика и практика* — М., 2010. - № 3. - С. 26-32. (0.75 п.л.).

8. Артамонова Л.Г. Совершенствование методов отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок [Текст]/Артамонова Л.Г. // Актуальные вопросы экономических наук. Сборник материалов XII Международной научно-практической конференции. В 2-х частях. Часть 2/ Под общ. ред. Ж.А. Мингалева, С.С. Чернова. — Новосибирск: СИБПРИНТ, 2010. — С. 55-62 (0,57 п.л.).

9. Артамонова Л.Г. Совершенствование форм и методов контрольной работы налоговых органов на современном этапе [Текст]/Артамонова Л.Г. // Материалы VII Международной научной конференции молодых ученых, аспирантов и студентов «Молодежь и экономика», том IV, 22 апреля 2010 г. — Ярославль, ВФЭИ ВУ, 2010 г. — С. 3-6. (0,28 п.л.).

10. Артамонова Л.Г. Электронный документооборот счетов-фактур как фактор повышения эффективности налогового администрирования НДС [Текст]/Артамонова Л.Г. // Экономика, социология, право: новые вызовы и перспективы: Материалы научно-практической конференции 10-15 мая 2010г.: в 2-х т. Том 1 — Москва, 2010. — С. 44-49. (0,37 п.л.).

11. Артамонова Л.Г. Принципы налогового контроля и контрольной работы налоговых органов: современные тенденции [Текст]/Артамонова Л.Г. // Экономика, социология, право: новые вызовы и перспективы: Материалы международной научно-практической конференции, 20-24 сентября 2010г.: — Москва, 2010. — С. 13-17 (0,37 п.л.).

*Журнал (издание), входящий в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, выпускаемых в Российской Федерации.

